



7.2

MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO  
Numero Radicación: 2-2009-030163  
Fecha Radicación: 19 Oct 2009 9:3:15  
77-ANDESCO  
No. Folios: 3 No. Anexos: 0

Bogotá D.C.,

Doctores

**GUSTAVO GALVIS HERNÁNDEZ**

Presidente ANDESCO

**MARIA ZULEMA VÉLEZ**

Presidente ACOLGEN

Calle 93 No. 13-24 Of.302

Bogotá-Colombia

1057

19 OCT 2009

Asunto: Radicación 1-2009-56547

Tema: Impuesto de industria y comercio. Generación eléctrica

Respetados Doctores:

En atención a su comunicación, nos permitimos manifestarles que de conformidad con el Decreto 4712 de 2008 la Dirección General de Apoyo Fiscal presta asesoría a las entidades territoriales y a sus entes descentralizados en materia fiscal, financiera y tributaria, la cual no comprende el análisis de actos administrativos particulares de dichas entidades, ni la asesoría a particulares. Por lo anterior, la respuesta se remite de conformidad con el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, de manera general y no tiene carácter obligatorio ni vinculante.

Se solicita por ustedes la modificación o revocación del Oficio 08948 del 2 de Abril de 2009, respecto de lo cual, exponen ampliamente sus consideraciones sobre las normas aplicables a las actividades de generación de energía eléctrica y el impuesto de industria y comercio.

Dichas consideraciones coinciden con lo afirmado en el mencionado Oficio 08948 de 2009, en cuanto a la vigencia de la ley 56 de 1981, reiterada por la ley 383 de 1997, según la cual para las "entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica, la base gravable del impuesto de industria y comercio corresponde a la capacidad instalada de la central generadora, (...)".

No se desconoce pues, en el análisis referido, la vigencia y aplicación obligatoria de lo dispuesto por el numeral 1° del artículo 51 de la ley 383 de 1997 y del artículo 7° de la ley 56 de 1981, declaradas exequibles por la Corte Constitucional.

Ahora bien, la discrepancia por la cual se solicita la modificación de la posición expresada en el oficio, parece surgir de las apreciaciones de esta Dirección en relación con el alcance de estas disposiciones legales frente a la realización de otras actividades desarrolladas por las empresas generadoras, propietarias de obras para la generación eléctrica.

De acuerdo con los fallos del Consejo de Estado, estudiados en el oficio, las entidades propietarias de plantas generadoras de energía eléctrica son gravadas con el impuesto de Industria y Comercio por la

"HACIA UN MINISTERIO AGIL, ACERTADO Y CONFIABLE"

actividad industrial de generación de energía eléctrica de acuerdo con lo previsto en la Ley 56 de 1981, lo cual como se dijo atrás, no tiene ninguna discusión.

Sin embargo, los fallos del Consejo de Estado agregan que quienes realicen actividades de transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica y las demás labores complementarias pagan el impuesto de Industria y Comercio de conformidad con las disposiciones de la Ley 56 de 1981, siempre que sean las entidades propietarias de las obras para la generación de energía eléctrica. Según lo indica el Consejo de Estado, solamente si dichas actividades son desarrolladas por entidades no propietarias de obras de generación eléctrica lo cancelan de acuerdo con lo previsto por la Ley 14 de 1983.

De acuerdo con esta posición del Consejo de Estado, la disposición de la ley 56 de 1981, ratificada por la ley 383 de 1997, señala en materia del impuesto de industria y comercio, un tratamiento especial aplicable a todas las actividades desarrolladas por las entidades propietarias de obras de generación eléctrica, aun si se trata de actividades diferentes a la actividad industrial de generación eléctrica.

Esta es la posición que según su oficio, debe ser considerada y acogida por la Dirección General de Apoyo Fiscal.

A pesar de tratarse de una ley especial, la ley 56 de 1981 no puede desnaturalizar el impuesto de industria y comercio, que tiene como materia imponible la realización de las actividades industriales, comerciales y de servicios y no la propiedad de los bienes.

Así lo reconocen los fallos del Consejo de Estado, citados en el oficio objeto de revisión, al afirmar<sup>1</sup>:

*"Como ha señalado esta Sala, el artículo 7° de la Ley 56 de 1981 regula un aspecto especial del impuesto de industria y comercio, relacionado con las empresas generadoras de energía eléctrica, sin que se contraponga a la regulación general del tributo contenida en la Ley 14 de 1983.*

(...)

*La generación de energía eléctrica es una actividad industrial y por tanto está gravada con el impuesto de Industria y Comercio. El literal a) de la norma transcrita dispone un tratamiento especial para la actividad industrial de generación de energía eléctrica, como actividad gravada, dejando en claro que recae sobre el propietario de las obras, pero ello no quiere decir que la Ley 56 de 1981 haya creado un impuesto diferente que grava la "propiedad" de las plantas de generación de energía eléctrica.*

(...)

*La Sala reitera que para el caso de entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, la norma que regula el impuesto de industria y comercio es el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, en los términos que acaban de analizarse<sup>2</sup>.*

<sup>1</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejera Ponente: Ligia López Díaz, fallo del 11 de diciembre de 2008, Radicado: 16832, Actor: TERMOEMCALI S.C.A.E.S.P, Demandado: Municipio de Palmira.

<sup>2</sup> [3] Sentencias del 7 de noviembre de 2002, Exp. 12537, M.P. Ligia López Díaz; y del 11 de septiembre de 2006, Exp. 14043, M.P. Héctor J. Romero Díaz



(...)

*En conclusión, el literal a) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981 no grava la "propiedad", sino la actividad industrial de generación de energía eléctrica, regulando de manera especial el tratamiento del impuesto de industria y comercio para los propietarios de obras de generación, a quienes se les aplica esta disposición."*

Es con fundamento en estas razones que consideramos que la norma especial dispuesta por la ley 56 de 1981, está dirigida a la realización de la actividad industrial de generación de energía eléctrica, siempre y cuando sea desarrollada por entidades propietarias de las plantas de generación, y que no puede extenderse su aplicación a la realización de cualquier otra actividad gravada, por cuanto ésta daría lugar al impuesto de industria y comercio bajo las reglas propias de esa actividad.

Esto se confirma con la lectura del artículo 51 de la Ley 383 de 1997<sup>3</sup>, pues, cuando el numeral primero dispone la primera regla especial señalando que "1. La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981", se ratifica que el tratamiento especial, previsto en la ley 56 de 1981 para las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica, siempre ha estado referido a la actividad de generación de energía eléctrica. De manera que la realización de otras actividades complementarias se rige por las reglas especiales señaladas en el mismo artículo.

A partir de lo anterior, y teniendo en cuenta la distinción que las leyes 142 y 143 de 1994 hacen de las actividades de generación, transmisión, distribución y comercialización, se concluyó en el oficio:

*"Así las cosas, la actividad industrial de generación de energía eléctrica continúa gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, esto es, según su capacidad instalada y a favor del municipio o municipios donde se encuentre la planta generadora."* Punto sobre el que no hay diferencias con su comunicación.

<sup>3</sup> "Artículo 51. Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.

En los casos que a continuación se indica, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. La generación de energía eléctrica continuara gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981.
2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.
3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado.

Parágrafo 1°. En ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados, se gravaran más de una vez por la misma actividad.

Parágrafo 2°. Cuando el impuesto de industria y comercio causado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios a que se refiere este artículo, se determine anualmente, se tomara el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente. Para la determinación del impuesto por períodos inferiores a un año, se tomara el valor mensual promedio del respectivo periodo."

**"HACIA UN MINISTERIO AGIL, ACERTADO Y CONFIABLE"**

*"Para las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio, sin importar que tal actividad sea desarrollada por (una) generadora de energía. Dicho impuesto no estaría gravando los ingresos derivados de la actividad de generación, sino los correspondientes a los servicios de transmisión y conexión."* Conclusión que se mantiene de acuerdo a las consideraciones atrás expuestas y que se aparta de lo planteado en su escrito.

*"Si una entidad generadora realiza ventas de energía cuyos destinatarios no sean usuarios finales, no será aplicable el numeral tercero, por cuanto este se refiere a la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras."*

De acuerdo con su comunicación, este numeral tercero del artículo 51 de la ley 383 de 1997, *contempla la diferencia en la tributación entre empresas generadoras y no generadoras*; aspecto que compartimos toda vez que como se dice en el oficio, este numeral se refiere a las empresas no generadoras y, por tanto, no resulta aplicable para las ventas que hagan las generadoras de la energía producida por ellas.

Debemos precisar entonces, que la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas generadoras, cuyos destinatarios no sean usuarios finales, no podrá ser gravada con el impuesto de industria y comercio cuando corresponda a la energía por ellas generada, toda vez que, como lo ha sostenido la abundante jurisprudencia referida a la territorialidad de la actividad industrial, no se puede considerar como comercial lo que la ley ha definido como industrial, ya que la comercialización de la producción constituye la finalización de la actividad industrial.

Finalmente, en relación con la prestación directa del servicio público domiciliario de energía eléctrica por una empresa generadora, se manifestó en el Oficio 08948 del 2 de Abril de 2009, que habría lugar al pago del impuesto, conforme la ley 56 de 1981 por la actividad de generación, y además, por la prestación del servicio público domiciliario, conforme el inciso primero del artículo 51 de la ley 383 de 1997.

Tal afirmación se sustentó en primer lugar, en que la regla de territorialidad del impuesto de industria y comercio para la actividad industrial, definida en el artículo 77 de la ley 49 de 1990, corresponde a las normas generales del impuesto previstas en la ley 14 de 1983, mientras que la generación eléctrica realizada por entidades propietarias de plantas de generación se rige por las reglas especiales de la ley 56 de 1981. Por tanto, como actividad industrial, la generación eléctrica no podría aplicar el mencionado artículo 77.

En segundo lugar, las normas especiales previstas en el artículo 51 de la ley 383 de 1997 prevén que los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos allí mencionados no pueden ser gravados más de una vez por la misma actividad. Si la generación eléctrica paga en el municipio donde se encuentre la planta generadora según los kilovatios de capacidad instalada (no sobre los ingresos), mientras que la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica debe pagar al municipio en donde se preste el servicio al usuario final, sobre el valor promedio mensual facturado, no se estarían gravando los ingresos mas de una vez.

Adicionalmente, en consideración a la distinción que la regulación del sector energético hace de las diferentes actividades de generación, transmisión, distribución y comercialización, se consideró en el oficio

**"HACIA UN MINISTERIO AGIL, ACERTADO Y CONFIABLE"**

que cuando la empresa generadora actúa como prestadora directa del servicio público realiza dos actividades, generación y comercialización<sup>4</sup>.

Ahora bien, como se dijo atrás, las normas especiales del impuesto de industria y comercio para la generación eléctrica deben observarse en armonía con las reglas generales del impuesto. De tal manera que, a pesar del establecimiento de límites a la integración vertical de las actividades que conforman el sector energético y la diferenciación que allí se hace de cada una de ellas, si la regla especial de la ley 56 de 1981 está dirigida desde su origen a la actividad industrial de generación de energía eléctrica, y de conformidad con los análisis generales de las actividades gravadas, la actividad industrial no deja de serlo por vender los bienes que produce (pues dicha venta es la culminación de la actividad industrial) debemos precisar que la actividad de generación de energía, desarrollada por entidades propietarias de plantas generadoras, solamente debe pagar por la actividad industrial conforme la ley 56 de 1981. De manera que las ventas de la energía producida por dichas entidades no estarán gravadas, en ningún caso, si se acredita que están tributando como industriales al municipio donde se realiza la generación.

En los anteriores términos, se modifica el Oficio 08948 del 2 de Abril de 2009.

Cordialmente,

**LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES**

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial  
Dirección General de Apoyo Fiscal

DAEH

<sup>4</sup> Sobre la definición de estas actividades, en el oficio se tomó el siguiente aparte de la página Web del Ministerio de Minas y Energía ([www.minminmas.gov.co](http://www.minminmas.gov.co)):

*“Con la expedición de las Leyes 142 y 143 de 1994 se reestructuró el Sector Eléctrico Colombiano. Como parte de dicha reestructuración se establecieron límites a la integración vertical con la determinación de cuatro actividades: generación, transmisión, distribución y comercialización, se creó el Mercado Mayorista de Electricidad y se reorganizó el esquema institucional del sector.*

*La generación corresponde a la actividad de producción de electricidad, energía que puede ser transada en la Bolsa o mediante contratos bilaterales con otros generadores, comercializadores o directamente con grandes usuarios (aquellos con una demanda pico superior a los 100 KW ó 55 MWh/mes). Los generadores reciben un ingreso adicional proveniente del Cargo por Capacidad, cuyo pago depende del aporte que la potencia de cada generador realiza a la firmeza del sistema y de su disponibilidad real.*

*Las actividades de transmisión y distribución se refieren a las del transporte de la energía desde los centros de generación hasta el usuario final. La transmisión emplea activos energizados a 220 kV o más, que son remunerados según una metodología de costos índices, independientemente de su uso. Para el pago de la distribución existen peajes diferenciados por nivel de tensión.*

*Los comercializadores son aquellos que atienden a los usuarios y les prestan el servicio de facturación. Estos le (sic) pueden vender energía a los grandes usuarios a precios libres o a los restantes a precios regulados.”*

**“HACIA UN MINISTERIO AGIL, ACERTADO Y CONFIABLE”**